

「収益認識に関する論点の整理」に対するコメント

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成 19 年 8 月に国際会計基準審議会（IASB）と共同で公表した「東京合意」を踏まえ、収益認識のあり方についての検討を重ねてきたが、国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）が共同で収益認識に関するディスカッション・ペーパーを公表したことを契機として、我が国における収益認識に関する会計基準の整備の一環として、9 月 8 日、論点整理を公表した。

経理委員会では、収益認識基準を策定する場合は、単独財務諸表作成業務への影響なども十分斟酌した上での慎重な議論が必要であり、税法との調整についても遺漏なき様にして頂きたいとし、また、国際的な会計基準の議論については、収益認識基準の体系整理の観点から理論的意見を発信した上で、理論と実際の実務とのバランスの取れた議論を進めて行くべきであるとする観点から意見を取り纏め、11 月 6 日、ASBJ 宛提出した。

「収益認識に関する論点の整理」に対するコメントについて

2009 年 11 月 6 日
社団法人 日本貿易会
経 理 委 員 会

拝啓 時下益々ご清祥のこととお慶び申し上げます。

9 月 8 日に貴委員会より公表されました掲題論点整理につきまして、当会において検討致しました結果、下記の通り意見を提出させていただきますので、今後の審議においてご配慮いただきたく、宜しく願い申し上げます。

敬具

記

1. 全般

- ・ 我が国においては体系的な会計基準としての収益認識基準はないが、税法をベースにした詳細な実務慣行が確立されている。この為、我が国において収益認識基準策定する場合は、特に日々の伝票処理の集積である単独財務諸表作成業務への影響なども十分斟酌した上での慎重な議論が必要であり、また、収益認識基準を検討していく上で

の大前提として、税法との調整についても遺漏なき様にして頂きたい。

- ・ 一方で、国際的な会計基準における議論については、収益認識基準の体系整理と言う観点から、いったんは実務慣行を切り離れた上で、理論的に意見発信して行く必要があると考える。そして、国際的意見発信と実際の実務への影響との両方を睨んだ上で、日本での現実的な対応はどうあるべきかについてバランスの取れた議論を進めて行くべきである。

2. 第1章に関して

- ・ 契約に基づく収益認識原則（第17～22項）において、提案モデルは、顧客との契約締結から生じる権利と義務の差額としての契約の正味ポジションの変動が収益認識につながるとされているが、実現主義を取ってきたこれまでの我が国における売上高の概念とは全く異なるアプローチであることから、産業界を中心とした幅広い議論と意見の収集が必要と判断される。
- ・ また、DPで取り扱われていない論点として、第46項信用リスクの影響、第47項不確定な対価が取り上げられているが、契約の正味ポジションにどのように顧客の信用リスクを反映させるのか、契約時における不確定な対価をどのような合理的手段で測定し開示するのか、取引の実態を踏まえた上で、実務上の混乱が生じないよういずれも具体的手法の明示が必要である。

3. 第2章に関して

総論

【論点1】 収益認識の考え方

- ・ 現行モデルは、所有に伴う重要なリスクと経済価値の移転等の概念に基づく収益認識時点（顧客との取引から生じる成果が確実となる時点）の判断が困難な場合があり実務上問題があったと考える。また、「稼得・実現」に着目する現行モデルによる収益認識は、資産の定義において「支配」に着目している概念フレームワークと矛盾している。
- ・ 提案モデルは支配の移転のみに着目することにより、収益の認識時点の判断基準の画一的な運用が可能となることが期待される。また、契約資産又は契約負債の変動に基づく単一の収益認識原則を設定することにより、少なくとも現行モデルが概念フレームワークと矛盾している部分については解決される。ただし、提案モデルが既存の基準における矛盾を全て解決することは出来ず、現行モデルが抱えている問題と同じ問題を引き続き抱えることとなるのではないかと危惧する。すなわち、提案モデルでは

現行モデルにある「稼得・実現過程」の曖昧さが、「履行義務の消滅過程」の曖昧さにおきかわるだけであり、画期的な成果は期待出来ない。

- ・ 提案モデルへの切り替えにより懸念される事項には以下のようなものがある。
 - 履行義務の充足要件が、基準上より具体的に明確な記載が行われない場合、現行モデルと同様解釈の余地を残すことが予想されるため、なんらかの解釈ガイダンスが必要であると考ええる。
 - 履行義務の評価方法により収益認識が左右される点を懸念する。顧客との契約における履行義務の測定方法が事後的に再測定される場合、当初契約時と異なる金額の収益が計上されるが、再測定を行う基準が明確ではない。
 - 開示される収益に、リスクが移転済のもの（ハードな収益）とリスクが移転していないもの（ソフトな収益）が混在するなど、取引実態が異なる契約が同じように処理され、有用性が低下することが懸念される。
 - 提案モデルは現行モデルと収益認識における考え方が異なるため、仕訳等の実務上の取扱いイメージがつかず、実務上の対応が困難となる、もしくは必要以上に実務負担が増えることが懸念される。
- ・ 本論点整理では対応する費用の認識基準について述べられてないが、当期純利益への影響も大きな論点であるので、同時に検討を進めるのが適当と考える。

【論点2】収益の測定

- ・ 提案モデルにおいて、収益は、顧客との契約締結から生じる権利と義務の差額としての契約の正味ポジションの増加から間接的に測定されることになるが、信頼性と比較可能性をもって権利と義務の測定を行うことが果たして可能かどうか、実務上客観的に明確に測定できるかどうか、企業の取引管理の実情をよく踏まえた上で慎重に判断する必要がある。
- ・ 期末日における履行義務の測定の基本的考え方として、見積原価、貨幣価値の時間価値、マージンをあげているが、実務上は履行義務を「当初取引価格アプローチ」（顧客対価の額）で認識することが客観的であり、手続き上も煩雑とならず「出口取引価格アプローチ」に比べ適切であると考えられる。
- ・ 提案モデルにおいて契約が不利である場合にのみ再測定する点は、中立性の原則に反する。契約が不利な状況とは、主として、財・サービスの提供に必要な予測コストの増加により、契約全体のキャッシュ・ロスが見込まれる場合であると考ええる。このような将来の棚卸資産のコスト増により生じる損失の計上は、履行義務の再測定を通じて行うべきではなく、引当金等の負債とすべきである。履行義務の測定は、契約が不利である場合を含め、再測定しないという一貫した取扱いを検討すべきである。尚、単一の収益認識モデルとして原則性を重んじるために、引当金方式は用い

ないとするならば、事後測定については不利な状況であるかどうかを判断基準とするのではなく、重要性のある変動があったかどうかを判断基準とすべきであり、その場合は不利な状況のみならず、著しく有利な状況にも再測定すべきである。

【論点3】収益認識の単位

- ・ 総論としては理解できるが、一律に合意を擬制し履行義務を個別に識別して収益認識単位とする場合に、その識別が実態に即したものであるかの検証が非常に困難であり、恣意性が入り込む余地も出てくると考えられる。商品の販売において、製品保証はごくありふれた商習慣であり、これについて別個の履行義務を認識することは実務的に非常に煩雑になると考えられる。従い、履行義務を識別する範囲をある程度絞り込むか、識別の対象外とする契約を限定列挙するなどの配慮を求めたい。また、顧客対価額をそれぞれの履行義務に見積もりで以って配分する場合には、企業または業界における経験値を使用することを許容すべきと考える。

【論点4】収益認識の時期

- ・ 収益認識の時期の検討にあたっては、支配の移転をどのように定義するか、また、個々の取引にどのように当てはめていくかが重要である。例えば、契約条件上、企業から顧客へ商品の名義変更後(所有権の移転) 検量を行った後の重量をベースに支払う(数量の確定)という取引や、仮価格にて出荷(所有権の移転)を行い支払いはその後の本価格(翌月の市場価格をベースとした値決めなど)にて行うといった取引が存在する場合、支配の移転に影響がない限りにおいては契約ポジションの測定が事後になる場合でも、価格決定要件より支配の移転が基準となることを明確にして頂きたい。貿易取引における船荷証券(B/L)の扱い等についても明確にして頂きたい。このような権利証券については、その引渡しにより支配の移転とみなすことが可能と考えられるが、これらの収益認識のタイミングについての考察も必要と考えられる。また、顧客との契約は検収条件とされており実質的に履行義務は完了しているものの、顧客側の都合(資金繰り、契約に定められていない追加要件の充足など)により形式的に検収をあげないことなどがある。購入者の意思、状況が販売者の収益の計上に影響を与える可能性も十分に考慮し、取引の実質を重視した支配の移転の時期とするように検討をおこなっていただきたい。同時に、支配の移転について明確な指針もしくはより複雑なケースの説例が必要であると考えられる。

【論点5】不利な契約と判定された場合の会計処理

- ・ 企業の経済実態の描写という観点から、明らかに損失を抱えることとなる契約に対する処置は必要と考える。このような場合、【論点 2】の通り引当金等の負債として認識すべきと考えるが、再測定を行うとした場合には、再測定の頻度、マージンの再測定の複雑さ、損益の計上、戻し入れの問題から、DP で推奨しているコストテスト方式を支持する。

各論

【論点 A】工事契約の収益認識（工事進行基準等）

- ・ DP では、履行義務を充足したときにのみ収益を認識すべきことが提案されている。この結果、大多数の工事契約では、建設中の資産が継続的に購入者に移転しないという契約となっているため、完成引渡時に一時に収益認識するという重大な変更をもたらすことになると考えられる。購入者にとっては完成した建物、プラント設備等の引渡を求めるとは契約上当然のことであるが、それだけを以って完成引渡時に一括収益認識すべきという結論に至るには議論の余地があると考ええる。通常の工事契約においては、販売者と購入者が進捗状況を管理し、両者協議のもと進捗度合いを計算の上、購入者の承認を経て、進捗に見合う対価を販売者が受領するという流れとなっている。従い、進捗済の部分については購入者の支配が及んでおり、かつ別個の財またはサービス提供義務の充足による成果と考えるべきである。部分完成した建物、プラント設備等が購入者にとって意味がないというのは単に常識論を述べているに過ぎず、契約上は購入者の承認を以って進捗が管理されており、仮に部分完成中に契約が放棄されたとしても、別の当事者が契約を引き継ぐと想定すべきであり、意味があるかないかを契約締結時に判断することが果たして妥当なのか疑問である。これまで一定の要件を満たすものについては、進行基準による収益認識が認められてきたが、これは、特定の取引については、進行基準による収益認識が将来キャッシュ・フローを予測するという点において、より意思決定のための有用な情報を提供できるからであると理解する。DP ではこの点についてどのような議論があったのか明らかでないが、当該契約において提案モデルは著しく意思決定の有用性を低下させることになると思う。工事契約の規模、また 1 年を超える長期の工事契約については工事進行基準を採用するなど、柔軟な対応をご検討いただきたい。

【論点 B】複数要素契約

- ・ 理論的には、より経済的実態に応じた会計処理が行われることが期待されることから、契約上提供すべき個々の財やサービスの提供義務を、別個の履行義務として処

理すべきと考えるも、大量且つ反復的に発生する取引や一年未満の短期の履行債務等においては契約の分割を不要とするなどの実務への配慮は必要と考える。

- ・ 複数要素契約において財とサービスを一体として提供する場合で、独立した販売価格が観察可能でない場合、独立した販売価格で見積ることが提案されているが、実務の実行可能性の観点から、残余法(公正価値が判明する構成要素は公正価値で測定し、その他の構成要素は残余対価を配分する方法。米国基準では認められている)を選択肢として取り入れる、あるいは契約金額に占めるサービスの金額が僅少である場合は財とサービスを一体で収益認識することを認めるなどの選択肢も検討頂きたい。

【論点C】継続的関与

- ・ 継続的関与の有無を考慮せず、財やサービスの支配を顧客に移転した時点で、履行義務が充足されたものと考え収益を認識することが合理的である。但し、重要なリスクと経済価値が移転されていない原因となっているその他の契約義務をどのように識別・測定するかの実務的な問題があると考え。

【論点D】通常の商品販売の収益認識(出荷基準等)

- ・ 国内における商品販売について言及しているが、輸出入取引・三国間取引といった貿易取引における商品売買については、収益認識時点をどう考えるか、取引の実態・実情も踏まえ、検討・整理が必要と考える。
- ・ 大量・多品種の物品売買を行うビジネスモデルのような場合には、売上先から網羅的に受領したことに関する証憑を入手することが物理的に困難な場合や、日本の商習慣から口頭での確認が行われることにより役務完了の旨が事後的に証明困難なケースがありうる。内部統制の観点から証憑の入手が求められる状況下で、収益計上の証明を行うことが現行に比べ困難になるような基準とはならないよう、何を持ってビジネスが完了したかについて観念的な議論ではなく、具体的な事例をもとに議論を今後展開していただきたい。
- ・ 出荷基準は、現行においても、実現という観点では要件は満たしていないものの、継続的な適用を条件として実務に配慮して認められている処理と理解する。継続的な案件であり、出荷から受渡迄が短期間に完了し、過去の実績から出荷から受渡迄の間に特段問題が発生していないような案件については、出荷基準を継続する余地はあると考える。そのような案件について出荷基準をとったとしても財務諸表利用者にとっての有用性を大きく損なうことはないと考え。

【論点E】割賦販売の収益認識

- ・ 選択肢を撤廃することに賛成である。金銭の授受を基礎とした収益認識基準は、債権の回収リスクを考慮した処理と理解しているが、そうであれば役務の対価としての収益は販売時に全額計上し、回収リスクについては貸倒引当金で考えるべきと考える。

【論点 F】収益の総額表示と純額表示

- ・ 実務面での問題は多々あるが、企業が実際に取っているリスクに見合う収益のみを計上するという考え方は、経営者・利用者双方に有用な情報を提供することにつながると考える。
- ・ 取引におけるリスクについては必ずしもいずれかの取引当事者のみに一方的に帰属するとは限らず、各当事者がリスクの一部を分担して負担することも多い、というような多様性が存在する以上、総額表示か純額表示かの判断については、実務的に混乱を来さぬよう、可能な限り客観的で明確な判断基準の設定が求められる。具体的には IAS 第 18 号付録第 21 項に記載されている(1)注文履行責任、(2)在庫リスク負担、(3)価格設定の裁量権、(4)信用リスク負担、を基準とすることが適切と考える。総額・純額をフローチャートで判断できると実務的には非常に助かる。また、純額表示とする場合の具体的な会計処理（仕訳）についても明示願いたい。
- ・ 純額表示が必要な場合の指標として以下の例示を検討頂きたい。
『企業が（実質的な）契約当事者でなく、稼得する金額が、取引 1 件当たりの報酬、または顧客への請求金額の一定金額など、事前に設定されている場合』
特に商社における取引は、契約上の義務の内容を「自ら提供しているのか」「第三者が提供するように手配しているのか」を客観的に事後的な証憑等で線引きすることは、実務上、困難な場合も多いことから上記の識別要件も明示されるよう検討いただきたい。
- ・ 手数料・委託料たる純額を算出するうえでの「第三者に支払う金額」の定義を明確にすべきと考える。例えば、いわゆる代行売上、受託売上や、売先の選定に当たって買先の意向が反映されており、売先への販売価格が買先からの仕入に一定の口銭が上乘せされているだけで決定されている場合など、様々な取引を考慮する必要があると考える。

以上